

# IFRS 導入延期についての一考察

鈴木雄一郎

## A Discussion on the Delay in the Mandatory Application of IFRS

Yuichiro SUZUKI

### ABSTRACT

In June 2011, Financial Services Minister Jimi announced that the mandatory application of IFRS would be delayed. There are many conceivable reasons for the delay but it is believed the largest reason was due to the fact that Japan lacked sufficient understanding of the two characteristics of IFRS – principles-based and framework-based standards.

Here, we would like to cover these two characteristics and discuss the issues that could arise due to the delay in the adoption of IFRS.

KEYWORDS : IFRSs, Harmonization, Convergence, IASC Foundation, Framework, Principles based.

### I はじめに

わが国では、2012年中を目処に IFRS の強制適用開始時期を判断することとなっていた。しかし2011年6月21日の閣議終了後の記者会見で、金融庁の自見症三郎担当大臣により IFRS 強制適用の時期を白紙に戻すとの発表があった。IFRS の強制適用は、2012年中に開始時期を判断することとされていた。この予定通りに2012年に強制適用の時期が決まれば、早ければ2015年3月期よりわが国の上場企業に対して IFRS が強制適用されることとなっていた。しかしながらこの日の自見金融相の会見内容では、2015年3月期からの強制適用は、「考えていない」と強制適用の延期が示唆された。

この時期になって金融相よりこのような発表がなされた理由には、東日本大震災によるわが国企業の混乱を考慮したという理由もあるが、昨今になって IFRS 導入に対する海外情勢が曲折してきたことにもある。そもそも金融庁が IFRS 導入を推進するようになったのは、2008年8月に米国の証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission : 以下 SEC) が、IFRS のアドプションを決定し IFRS 導入までのロードマップを策定することを公表した頃からである。ヨーロッパ発の IFRS を米国がアドプションする姿勢になったことにより、海外情勢が IFRS

導入に向けて一斉に舵を取りだした。わが国が米国にならって IFRS のアドプションへ舵を取りだしたのもこの時期である。

図表 I SEC ロードマップ案の概要

①	米国内の登録企業に対して IFRS 強制適用を実施するかに否かについては、一定の判断基準に基づいて2011年までに判断する。
②	米国内の登録企業に IFRS 強制適用が決定された場合には、2014年から段階的に適用を進める。
③	一定の要件を充足する米国内の登録企業には、2009年12月15日以降に終了する事業年度からの IFRS 任意適用を認める。
④	2011年の決定にあたっては2008年から2011年までの IASB および FASB 間での会計基準の共通化の達成状況や IASC 財団の組織改革 (モニタリンググループの設置など) および IFRS の教育状況などが判断材料になる。

SEC が正式に IFRS 導入を決定しロードマップ案の公表を決定したのは、2008年8月27日に開催された委員会でのことである<sup>1)</sup>。ちょうどこの頃、8月30日からの日程で、国際会計研究学会の全国大会が福岡大学にて開催されていた。その会場では、「SEC が IFRS 導入に向けてのロードマップ案の公表を決定した」という話題で持ちきりであった。統一論題の座長を務められていた早稲田大学の広瀬義州教授も、冒頭の挨拶でこの SEC の IFRS に対する動向に

について少々興奮気味に話されていたことを記憶している。

このロードマップ案では、次の4点が大きなポイントとされていた（図表Ⅰ参照）。まず IFRS の強制適用の時期については、2011年までに判断する。2011年の段階で IFRS の強制適用が決まった場合は、十分な準備期間を設けた上で2014年から段階に強制適用を進めていく<sup>2)</sup>。IFRS の早期（任意）適用については、2009年12月15日以後終了する会計年度から、限定的に IFRS 採用の選択権を与えるといった内容が示されている。

2008年8月の段階では、任意での IFRS の早期適用が2009年12月15日以降の会計期間から認められており、2014年からは株式時価総額を基準とした企業規模により3段階での強制適用が実施されることになっていた。しかしながら2010年2月になって SEC より「IFRS の本格的導入となる強制適用の開始時期について、米国はその時期を2015年以降へと後退させる」といった声明文が発表された。これに伴ってわが国での IFRS 導入時期も2009年に公表されていた中間報告を覆すかたちで、強制適用の時期が延期されることとなった。

本稿では、米国、日本と相次いで IFRS 導入期を延期するといった問題に視点を置き、その原因を探る。わが国における IFRS 導入に対する機運が後退する原因は何にあるのか、IFRS が持つ「原則主義」と「フレームワーク」といった特徴を中心にその原因を探る。

## Ⅱ 米国における IFRS 採用のアプローチ

### 1 IFRS 強制適用までのマイルストーン

2011年に判断される米国企業への IFRS 強制適用の決定に際しては、IFRS の設定主体である国際財務会計基準審議会(International Accounting Standards Board：以下 IASB)と米国財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board：以下 FASB)が2008年9月に取り交わした覚え書き(Memorandum of Understanding：以下 MOU)に基づいて、IFRS が高品質で十分に包括的なものになっているかを検討

して判断を行うとしている。尚、この判断を行うためには、継続的な判断が必要となるため期間内にいくつかのマイルストーンを設け、それぞれのマイルストーンにおいて達成すべきポイントが示されている。

図表Ⅱ マイルストーンにおける判断基準

①	IASB と FASB とで取り交わされた会計基準の改善
②	国際会計基準審議会の上位組織である国際会計基準委員会財団による資金調達、説明責任といった IASB の独立性保持とガバナンス体制と説明責任の強化
③	IFRS による財務諸表に関するインタラクティブ・データ(XBRL：タクソノミ)機能の開発・改善
④	米国内での財務諸表利用者(会計専門家・投資家・規制当局・その他の財務諸表利用者)に対する IFRS 教育と研修
⑤	IFRS を限定的に早期適用した企業での実績

2011年の段階で IFRS の強制適用を決定する際には、このマイルストーンにおける達成状況が重要な判断材料となってくる筈であった。しかしながら現段階での IFRS 強制適用の判断は先送りされている状態にある。IFRS 強制適用の時期が後ろにずれ込むことになれば、2011年時の IFRS 強制適用の判断材料として設けられたマイルストーンが無効となってしまう恐れもある。これは2010年2月に SEC より「2014年を想定した段階的強制適用の時期を2015年以降に遅らせる」という内容の声明が発表されたことにある。IFRS の強制適用は、少なくとも1年以上後ろにずれ込むことになったのである。

IFRS 採用に向けて前向きに進められてきた状況が、強制適用の最終判断を目前にした段階において、何故、その判断を延期することになったのかを検討する為に IFRS の成り立ちについて振り返る。

### 2 会計基準の国際的調和化を目指した IASC

会計の国際的調和化を目指した国際会計基準(International Accounting Standards：IAS)<sup>3)</sup>は、国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee：以下 IASC)によって設定されたものであ

る。IASC は、1973年に国際会計士連盟(International Federation of Accountants: IFAC)に所属する9カ国の職業会計士団体(日本からは日本公認会計士協会)によって設立されたIASの設定主体であり、ロンドンがその拠点とされていた。

IASCの当初の目的は、活発化する企業の国際的活動により顕在化してきた財務諸表の差によって起こる問題を無くすために、国際的に通用する会計基準を作成することであった。外国の企業が海外で事業活動を展開する際に、現地の取引企業や銀行などに提示する財務諸表が外国の会計基準で作成されている場合、現地の人間がその財務諸表を正しく理解しにくいという問題を解消するためである。これは現地での資本調達の場合でも同じであり、外国の会計基準で作られた財務諸表では、投資家が正しく理解、判断しにくいという問題を解消するためでもある。海外の地であっても財務諸表が有効に利用され、円滑な企業間取引や資本調達を実現するための試みであった。つまり資本市場のグローバル化に伴う会計基準のグローバル化ということである。

この時点でのIASに対するIASCの考え方は「会計基準の国際的な調和化」であり、「調和化(Harmonization)」がキーワードであった。国家間での調和化を目指すために各国に存在する会計基準を織り込むことを考え、各国で利用されている会計基準の総てを含む会計基準を作り出そうとしていた。会計基準に対する国家間の調和化を優先した結果、IASCは代替的な会計処理を数多く認めることとなり、その総てを基準に織り込むという姿勢を示していた。

各国との調和化を追求するがあまり、総てを織り込むようとして多くの代替的な会計処理を認めることが必要となり、投資家にとって分かりやすい財務諸表にはなり得なかったのである。結果、資本市場からは評価されずにIASを適用する企業数はそれほど増えることは無く、また国レベルでもIASを自国の会計基準として採用する国は少なかったと言われている<sup>4)</sup>。

結局、国際的に共通で通用する国際会計基準を設定し、海外での資本市場における資金の効率的な流れを作り出そうとする考えは実現できなかったの

ある。つまりIASCが国際会計基準の設定主体であった段階では、現実的にIASは国際的な会計基準として十分に機能することは無かったのである。

### 3 国際会計基準の調和化から収斂へ

IASCの行った会計基準の国際的調和化では、活発化する企業の国際的活動により生じる財務諸表の差による問題を無くすには至らず、国際的に通用する会計基準とはなり得なかった。

しかしこのようなIASの状況に業を煮やした証券監督者国際機構(International Organization of Securities Commissions: 以下IOSCO)が、このIASの状況を打破すべく行動をとった。IOSCO自身もグローバル化した資本市場に適應できる国際会計基準の必要性を認めており、その実現を強く望んでいた。そこでIOSCOは、1987年9月よりIASCの諮問グループに参加し「財務諸表の比較可能性」といったプロジェクトを開始することとなった。

ここでIOSCOが強くイニシアティブをとったのは、このプロジェクトにおいてIASが国際的な資本市場において採用されることを第一命題として捉えたからである。そのために何よりも必要なIASに対する改善・拡張は、IASCが国際的調和化を強く意識するあまり多岐に渡って増加した代替的な会計処理の選択肢を削減することであった。そもそも国際的に統一された会計基準の設定が目的であったにも関わらず、その中で統一されずに多くの選択適用が許されていることが矛盾していたからである。

また、1988年11月にメルボルンで開催されたIOSCOの第13回年次総会<sup>5)</sup>で、国際的なディスクロージャー制度の統合に対し積極的に取り組む方針を明らかにするとともに、国際間で相互に承認し得るIAS作りを続けているIASCの活動を支持する声明文を公表した。このIOSCOの声明によりIASを取り巻く状況が大きく変化しはじめた。

IASCにとってIOSCOの表明は、IASを国際的な会計基準として機能させるための大きな後ろ盾となった。つまりIOSCOがIASの承認を決定すれば、IASが国際的な資本市場において国際的な会計基準として用いられる可能性が強くなるということであ

る。このことは自身が法的強制力を有しない IASC にとっては大きな転換点となった<sup>6)</sup>。

当初、IASC は「調和化」といったスタイルで IAS を設定していくことを考えていた。「調和化」という言葉から捉えられるのは、「お互いにお互いの違いを認め合っていく」という緩やかなイメージがある。しかし実際は言葉の緩やかイメージとは異なり、これを実践することは非常に困難なことである。これは想像に難しくない。この調和化に苦しむが故に IASC は、調和化を図るために総てを織り込むという無茶な行動に出て、IAS の設定に失敗したのだといえる。

しかし IOSCO の後ろ盾を得た現在、IOSCO の考え方は「もっと代替の処理の少ない会計基準として高品質のものにすること」である。調和化の時のように各国の会計に対する考え方や都合を過度に尊重する必要はなくなったわけである。この変化によって国際会計基準としての IAS が調和化を目指すところから収斂（Convergence）へと変わる可能性が生まれたのである。ここからは国際会計としてある

べき姿の IAS が IASC と IOSCO という 2 つの組織によって設定されていくことになる。ここまでは IFRS 誕生へのマイルストーンのひとつである。

1987 年より始まった「財務諸表の比較可能性プロジェクト」は、6 年を超える歳月を経て 1993 年 11 月のオスロで開催された理事会で IAS の改正が一括承認された。これにより「財務諸表の比較可能性プロジェクト」は幕を下ろしその役割を完了した。

その後、IAS は、IOSCO 側から改訂を求められていた 40 項目の包括的コア・スタンダードの完成に取り組み、2000 年 3 月にサンパウロで開催された理事会で、最後の IAS 第 40 号「投資不動産」の承認をもって包括的コア・スタンダードを完成させた<sup>7)</sup>。この包括的コア・スタンダードの完成を受けて、IOSCO は、同年 5 月に開催されたシドニー総会で IAS への支持表明を行い、IOSCO メンバーに対して外国企業の各国での上場に「IAS2000 基準書」と呼ばれる 30 項目の IAS<sup>8)</sup>の使用を認めるよう勧告がなされた。これが IOSCO による IAS への支持表明となり、IAS が二度目の国際会計基準とし

図表Ⅲ IAS コア・スタンダード

IAS1	財務諸表の表示	IAS23	借入費用
IAS2	棚卸資産	IAS24	特別利害関係の開示
IAS4	減価償却の会計	IAS26	退職給付制度の会計及び報告
IAS7	キャッシュ・フロー計算書	IAS27	連結財務諸表並びに小会社に対する投資の会計処理
IAS8	期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更	IAS28	関連会社に対する投資の会計処理
IAS10	後発事象	IAS29	超インフレ経済下の財務報告
IAS11	工事契約	IAS31	ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告
IAS12	法人所得税	IAS32	金融商品－開示及び表示－
IAS14	セグメント別報告	IAS33	一株当たり利益
IAS16	有形固定資産	IAS34	期中財務報告
IAS17	リース	IAS36	資産の減損
IAS18	収益	IAS37	引当金、偶発債務及び偶発資産
IAS19	従業員給付	IAS38	無形資産
IAS20	国庫補助金の会計及び政府援助の開示	IAS39	金融商品－認識及び測定－
IAS21	外国為替レート変動の影響	IAS40	投資不動産（2000年3月）
IAS22	企業結合	IAS41	農業会計（2003年1月）

廃止項目

て、その道のりを歩み始めることになった。

IAS の一度目の国際会計基準としての道のりは緩やかでは無かった。IAS を国際的に通用する会計基準として採用する国や企業の数も充分ではなかった。その原因は、IASC が「調和化」というスタイルを採ったがために、各国の会計基準を尊重し過ぎ、代替的な会計処理が数多く存在する会計基準となってしまったからである。その結果、国際的に統一された財務諸表として、グローバル化した資本市場に対応できる財務諸表とはほど遠いものとなってしまったからである。これに対し IOSCO を中心とする団体が、代替的な会計処理の存在を否定し、「もっと代替的処理の少ない会計基準として高品質のものにする」ことを IAS に要請した。実際に IOSCO も IASC の諮問グループに参加して真の国際会計基準作りに積極的な取り組みをみせていく。この時が「調和化 (Harmonization) から収斂 (Convergence)」へと変化するタイミングだったと考えられる。

#### 4 IASC から IASB と IFRSs の設立

IOSCO からの働きかけを得て IASC は2001年に大きな改組転換を実施した。単純に IASC が IASB に継承されたのではなく、全く異なる組織形態へと変化したのである。まず既存の会計基準の設定主体で

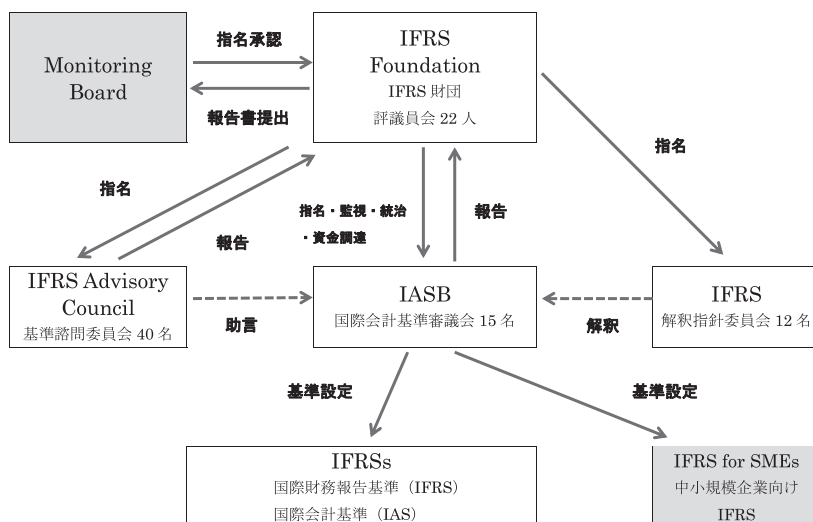
あった IASC は、新しい基準の設定主体としての IASB へとその機能を承継した。

IASB はロンドンを本拠地として、2001年からその業務をスタートさせた。IASB は公共の利益に資する為に、一般目的財務諸表に対して透明性と比較可能性を要求しており、高品質かつ国際的な一組の会計基準の開発を進めることを公約としている。目的達成のために IASB は、世界中の会計基準をコンバージェンスすることに向かって各国の会計基準設定主体と協力をしている。

IASB のメンバーは、専門家としての深い経験を有し世界各国と連携していく責任を負っている。IASC 財団によって IASB のメンバー選出、監督、資金調達が行われている。IASC 財団は、多くの金融制度から資金調達を行っており、それは規制機関、基準設定機関、国際団体やそれ以外の会計関係の団体から会費や支払いを得ている<sup>9)</sup>。

IASB へとその機能を承継した IASC は、IASB の上位組織としての国際会計基準委員会財団 (International Accounting Standards Committee Foundation: 以下 IASC Foundation) へと改組された (現在は IFRS Foundation と改名)。IASC Foundation には、22名で構成される評議員会 (Trustees) が置かれ、IFRS の設定機関である IASB を中心に、専門的なアドバイ

図Ⅳ IFRS Foundation 組織図 (IASC Foundation から改名)



[出典] IFRS Foundation の資料から加筆・作成



スを行う基準諮問委員会 (Standards Advisory Council: SAC), IFRS に対する解釈指針を作成する解釈指針委員会 (International Financial Reporting Interpretations Committee : IFRIC) が主要な機関として設置された。IASC Foundation は、それぞれの下位機関のメンバーの指名や、基準設定主体である IASB に対する監視・統治をおこなうと同時に、IASB の活動に必要な資金調達などの財務活動を担当した。IASC Foundation は、IASB などコントロールする機関として存在し、その財団の名称にはしっかりと IASC の名が残されていた<sup>10)</sup>。図中に含まれる「Monitoring Board」と「IFRS for SMEs」は、IASC Foundation の設立当時から存在したものではなく後に追加で設置されたものである。

Monitoring Board は、IASC Foundation の活動を監視するのが狙いであり、その任務は、①IFRS が高品質の国際基準として通用するよう継続的な発展に協力する。②IASB の独立性を確保しつつ IASC Foundation の公益監視機能を監視する。の2つを達成するために設置された。また IFRS for SMEs は、“Small and Medium-Sized Entities” の名のとおり中小企業向けの簡略版 IFRS として新たに設定された。Monitoring Board も IFRS for SMEs の両者とも 2009 年に登場したものである。

## 5 国際会計基準と国際財務報告基準

ここまで IASC から IASB への改組転換について述べてきた。そして基準の設定機関としての IASB の対象が国際財務報告基準 (IFRS) であることも述べた。IFRS が「国際会計基準」と表記されることもあるが、これは正しい表記とは言えない。IFRS は正しくは「国際財務報告基準」と表記されるべきである。

基準設定機関としての IASB の対象は IFRS だけでなく IFRSs にある。ここでいう「IFRSs」の表記は「IFRS」という表記とは区別されている。最後の小文字の「s」を付けるか否かで指すものが異なってくる。「IFRS」という表記は、正しくは IASB が基準設定した国際財務報告基準 (IFRS) を指す。一方、「IFRSs」と表記した場合は、IFRS のみならず

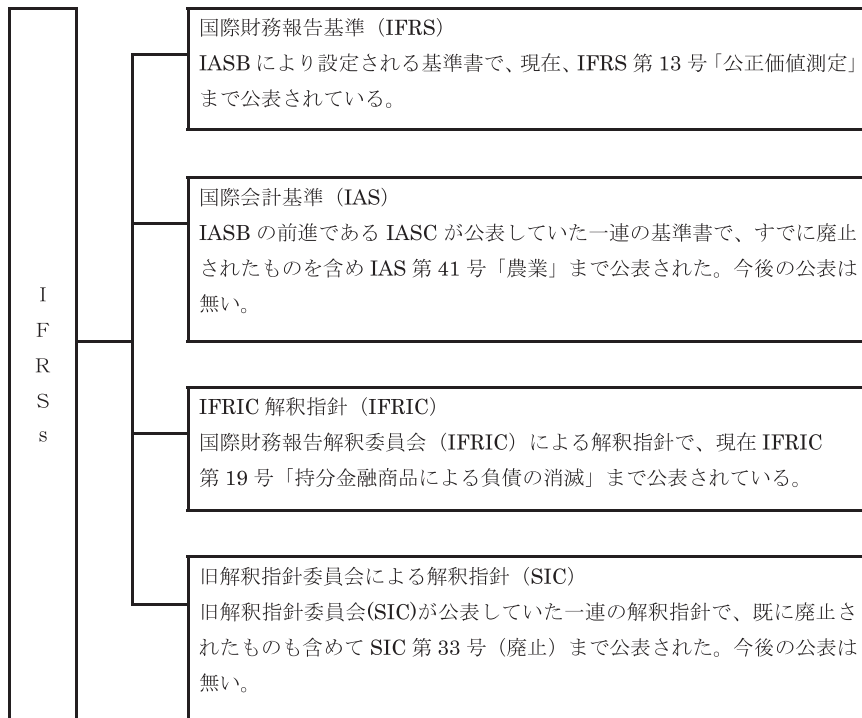
IASC 時代に設定された国際会計基準 (IAS) をも含めて指す。つまり IFRSs の表記は IASB 時代に基準設定した IFRS と、IASC 時代に基準設定した IAS の両方を併せて含意しているのである。

IFRSs の中身は国際会計基準 (IAS) と国際財務報告基準 (IFRS) といった2つの基準である。しかし IFRS 財団の IASB の中心的な対象は IFRS の方にある。IAS の方は IASC から承継したものであって、IAS が今後、追加で公表されることは無い。IASB が今後、中心的に取り扱って行かなければならないのは、IFRS の方である。本来、IFRS の意味する「国際財務報告基準」が前面に出てこなければならないところ、IFRSs の中に IAS が承継されているが為に「国際会計基準」の名称をそのまま IFRS の表記として使ってしまったのだらうと考えられる。

しかしこの言葉の表記ミスだけであるならば大きな問題とはならないであろうが、IFRS を「国際会計基準」として捉えてしまうと、大きな問題が出てくるのである。それは、「IAS から IFRS へという進化の中で、既存の「会計」といった言葉の範疇には収まり切らない新たな方向性が「国際会計基準」という言葉に覆い隠されてしまったようだ<sup>11)</sup>という指摘である。IFRS は、単なる会計基準のバージョンアップではなく、今までの会計とは全く異なる思考で捉えなければならない。従来の会計思想から比べると革命的变化とすらいえる内容である。今までの会計基準のように国際的な財務報告を行うための会計基準を設け、それに従った会計処理を行えば IFRS の考える国際財務報告が実現できるというわけでない。IFRS は今までの会計基準とは全く異なる思考で捉えないとその実現はできないと同時に現在まで培ってきた会計思想までも無駄にしてしまう可能性がある。

この「会計基準から財務報告基準へ」という変化は、IASC が国際的調和化を図るために基準の設定を行った IAS がそれほどの支持を得られていなかった時代に、IOSCO が「財務諸表の比較可能性プロジェクト」という形で参加してきた時に遡る。IOSCO は、証券監督者国際機構という立場から、その保護対象は投資家であることに間違いは無い。

図V IFRSs の構成



IOSCO の考え方は当然のことながら「投資家保護」が第一命題となっている。つまり IOSCO の目指しているものは、財務諸表を作成するための会計というアルゴリズムではなく、投資家の意思決定に有用な情報提供が可能な財務報告基準だったのである。少々乱暴な言い方をすれば IFRS は会計基準ではなく、国際的な比較可能性を確保した財務報告の作成基準ということである。この投資家保護を第一命題としている国際財務報告基準を、国際会計基準として捉えたまま導入を実施した場合、自国の会計基準とのアドプションの実現は、困難を極めることになるであろう。

### Ⅲ IFRS 導入が延期された原因

#### 1 IFRS が採用する原則主義

わが国の企業会計原則、米国の米国財務会計基準書 (Statement Financial Accounting Standards: 以下 SFAS) といった規則は、細則主義によって規則の

設定が行われている。細則主義とは、会計処理上での様々な局面での事象を想定して、ルールや基準をあらかじめ詳細に規定しておく基準設定の方法である。IASB によって設定されている IFRS では、日米とは異なる原則主義によってその規則の設定が行われている。原則主義とは、基本となる原理原則だけを設定しておき、細かい規則や数字、計算等の基準は設定せずに最小限のガイダンスだけが示されている。

日米での会計基準のように細則主義によって事細かなルールが用意されていれば、詳細に定められたルールに従って会計処理を進めれば基準によって求められている財務諸表が作成できることになる。一方、最小限のガイダンスだけしか示されていない原則主義による IFRS では、ガイダンスにだけ従えば IFRS が求めている財務諸表が作成されるという訳にはいかない。つまり IFRS が求めている「投資家の意思決定に有用な財務情報」となる財務諸表がガイダンスに従うだけで完成される訳ではないのであ

る。投資家の要求に応えられる財務情報が記載されている財務諸表を作成するためには、財務諸表の作成者である企業や企業の会計担当者の適切な判断が必要となる。

原則主義が採用されている場合、最小限のガイダンスだけでは会計担当者が判断できない事例が出てくとも考えられる。会計担当者が判断できない、若しくは IFRS 本体で明示されていない様な場合には、IFRS 本体とは別に用意されているフレームワークに立ち戻って判断できる仕様になっている。

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬」の第 7 項で、「ある IFRS が取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる場合には、当該項目に適用される会計方針は、その IFRS を適用して決定しなければならない。」<sup>12)</sup>としている。また第 10 項で、「取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が存在しない場合には、経営者は、次のような情報をもたらし会計方針を策定し適用する際に判断を用いなければならない」<sup>13)</sup>として次のような例を挙げている。

図表Ⅵ IFRS が存在しない場合の対応

(a)	利用者の経済的意思決定のニーズに対する目的適合性がある。
(b)	財務諸表が次のようであるという点で信頼性がある。
(i)	企業の財政状態、財務業績及びキャッシュフローを忠実に表す。
(ii)	法的形式だけでなく取引その他の事象及び状況の経済的実質を反映する。
(iii)	中立である、すなわち偏りが無い。
(iv)	慎重である。
(v)	すべての重要な点で完全である。

更に第 11 項では、「第 10 項に記載されている判断を行うにあたり、経営者は次に掲げる根拠資料を上から順に参照し、その適用可能性を検討しなければならない。」として次の 2 つの方法を挙げている。

図表Ⅶ IFRS が存在しない場合の類推適用

(a)	類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS の定め
(b)	フレームワークにおける資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識基準及び測定概念

原則主義を採用している IFRSs(IFRS+IAS)では、IAS 第 8 号の中で IFRSs に具体的に当てはまる基準が存在する場合は、IFRSs を適用しなければならないと規定している。また IFRSs に当てはまる基準が存在しない場合には、その事象や取引の会計処理を検討するにあたり、類似の事項や関連する事項を取り扱った IFRSs の規定を採用することを求めている。そして IFRSsの中から類似、関連する事項の規定が存在しない場合は、フレームワークに立ち戻って、その適用可能性を検討することを規定している<sup>14)</sup>。

このように原則主義を採用する場合には、その概念を規定したフレームワークによって会計処理担当者が概念に一致した会計処理を選択適用しなければならない。つまり IFRS を採用した場合には、企業や会計処理担当者の負担が増えることになる。何故、IFRS がこの負担が増えることになる原則処理を採用したのかを理解する必要がある。これまで米国の FASB やわが国の企業会計原則が採用してきた細則主義では無く、IFRS が原則主義を採用した理由には、いくつかの理由が存在している。

## 2 IASB が IFRS に原則主義を採用した理由

IASB が国際財務報告基準となる IFRS に原則主義を採用してその設定を行った理由の中で最も大きな理由は、近年においてその限界が露呈されることが多くなった細則主義の限界であると考えられる。

細則主義の限界とは何であろうか？上述したように細則主義では、会計処理の様々な場面を想定して事細かな規定を設けて基準の設定を行っていく。この細則主義による基準設定によれば、想定されている事細かな規定が設定されている場面では設定されている基準が有効に働くことが期待される。しかし一度、想定外の場面に直面した時には、脆くも基準



が有効に働くことは無くなってしまうのである。つまり細則主義による基準設定では、想定内の事柄にしか対応することができず、想定外の事柄に対しては全く対応することが出来ずに無機能化してしまうのである。

IASB が今までの会計基準が主流としていた細則主義を採用せずに、原則主義を採用した最大の理由は、上述した細則主義の限界がその最たる理由である。つまりどんなに細則主義において様々な想定をおいて基準の整備を続けたとしても、必ず基準と基準の隙間を狙った想定外の行動をとる者が後を絶たないからである。丁度、IASC から IASB への改組転換が行われた時期にも、会計基準の隙間を狙った世界経済を揺るがす不正会計事件が米国において立て続けに起こっていた。

その一つが2001年12月に起きた総合エネルギー会社として世界をリードしてきたエンロン社が引き起こした不正会計疑惑事件である。エンロン社が海外に設立した特別目的事業体(Special Purpose Entity：以下 SPE) を利用した不正会計を行っていた。SPE を経由して JP モルガン・チェースとの間でプリペイド取引と呼ばれる前払いを前提とする特殊な取引を行った末に150億ドルに迫るまで負債を膨れあがらせて倒産した。当時、史上最大の倒産劇として世界中に報道された。

その翌年、2002年7月には大手通信会社であったワールドコムが、同社社長の個人的に行った自社株の信用取引で被った債務を、会社が肩代わりするといった粉飾決算を行っていた末に倒産するという事件が起きた。この事件も史上最大の倒産劇の更新として世界中に報道されたものである。この2つの事件により僅か半年余りの間に史上最大の倒産劇が更新されるという、前代未聞の不祥事が起きたのである。

IASB が IFRS に原則主義を採用した理由は、このような企業による細則主義の隙間を狙った不正会計処理が行われことにより世界経済に大打撃を与えたことが原因となっているからである。「細則主義よりも原則主義が優れているから IFRS は原則主義を採用した」といった表現がされることもあるが、

「米国が細則主義を利用していたから、IFRS は原則主義を採用した」という表現がされることもある。いずれにしても企業の行う不正会計処理に対して、細則主義は総ての穴を塞ぐことは出来ないという細則主義が持つ限界を表している意味においては同じである。

特にエンロン事件、ワールドコム事件といった不正会計処理が行われた事件では、企業の不正会計処理の裏で監査法人や金融機関という会計のプロが細則主義の抜け道へ手招きしていたという事実も浮上した。このことから推察しても IASB が国際財務報告基準を策定する際に細則主義を採用するといった選択肢は無かったものと思われる。

### 3 日本への IFRS 導入が延期された理由

日本への IFRS 導入が延期される最大の理由は、IFRS の持っている原則主義への理解が不十分であったと言わざるを得ないが、理由はそれだけでは無いと考えられる。IFRS の立ち上げを中心に行ってきたのは欧州である。IASB の拠点がロンドンにあったということだけではなく、IASB の前身である IASC が IAS に取り組んでいた時代においても欧州が中心となって活動していたからである。

米国も IASC のメンバー国として参加はしていたが、積極的に IAS の設定に取り組んでいたわけでは無い。新たな国際的に統一された会計基準が設定されるにあたって、出来る限り自国の会計基準を組み入れたかったというのが本音であったと思われる。つまり国際的に統一された会計基準を新たに策定するというよりも、自国の会計基準を国際的に統一された会計基準へと組み込みたかったというのが本音であろう。

一方、わが国での取り組みはどうであったかを考えると、わが国での IFRS への取り組みも IASB の方向を見ての取り組みでは無かったといえる。やはり IASB よりも米国や FASB の動きに注意を注ぎながらの取り組みであったと言える。そのために IFRS の導入に欠かすことの出来ない原則主義の理解や、原則主義を支えるフレームワークの理解が不十分であったと言える。米国においても日本においても、

既存する自国の会計基準への IFRS のコンバージェンスがもっと容易に行えると考えての取り組みであったと考えられる。しかしながら米国においても日本においてもコンバージェンスは思うように進まず、コンバージェンスからアドプションへ変更するといったように混迷を極めていた。そしてアドプションへの取り組みも完成を見ないまま IFRS の導入は延期という流れになったのである。

日本での IFRS 導入が延期されるに至った原因の一つは、欧州発若しくは国際的統一という視点を持たずに、その視点は米国に向いていたことにある。IFRS という欧州発の国際財務報告基準の導入を進めるのに際して、欧州を発祥の地とする IASB を見ずに米国の様子を窺いながら IFRS の導入を進めようとしたことにある。少なくとも2001年に IASC より改組転換された IASB には、米国の会計基準に対して懐疑的な目を持っていたことを日本では認識できていなかった。また IASB が米国の会計基準を持っている細則主義の限界を見極めた上で、IFRS の基準設定に取り組んでいたことも認識出来ていなかったのである。ある意味、IASB は、米国の会計基準を否定する姿勢で IFRS の設定に取り組んでいたのに、日本は欧州の方向を見ずに米国の方向を見ながら IFRS の導入を進めていたと言える。

もう一つの原因は、IFRS の持っている原則主義、また原則主義を支えるフレームワークの存在に対する認識が充分でなかったことである。これは先に述べた IFRS の導入に際して日本の視点が欧州にではなく米国に向いていた事に繋がるが、原則主義の考え方を十分に理解しないまま細則主義で設定されているわが国の会計基準へコンバージェンスを実施しようとしたことである。この原則処理とフレームワークといった表裏一体の関係への理解が不十分であるにも関わらずに、米国の動向へよそ見をしながら IFRS 導入へと進んだことが失敗の原因となったのである。

#### Ⅳ まとめにかえて

2012年中にわが国への本格的な IFRS 導入時期を

決めるという枠組みの中で、前年になって急遽、導入の判断時期を延期するとの発表があった。わが国への IFRS 導入は既に既定路線に乗っていたにも関わらずに、導入への判断時期を遅らせるとのことであった。この発表を聞いて、判断時期の遅延だけではなく導入そのものが白紙になるのではないかと感じた。その理由は、判断時期の期限である12年末までに1年以上を残しての発表だったからである。判断時期までに1年以上の猶予があれば導入に向けての調整的な事柄であれば、十分な時間は残されていると判断できる。そう考えると今回の導入時期への判断を延期するという発表は、IFRS の導入そのものが覆される可能性もあるのではないかと考えられるのである。

IFRS 導入そのものが白紙になるような問題だとすれば、現在まで既定路線で進んできた内容が覆される程の内容だと考え、IFRS の根本に関わる問題について考えた。そこで浮かんできた問題が今回取り上げた IFRS の原則主義と、この原則主義を支えるフレームワークの問題である。この原則主義とフレームワークの関係は、様々な法律や規則で細則主義を採用してきたわが国では、馴染みの薄いものであり自身で判断しなければならないという質的な点で困難が伴うかもしれない。また細則主義による法律や規則での物量的な問題というのも同時に存在している。

原則主義で設定されている IFRS の基準書が約2,700ページのボリュームであるのに対して、細則主義に基づく米国の FASB の基準書は約27,000ページにも及ぶとされている。例え専門家であったとしても27,000ページに及ぶ基準書を自由に使いこなすことが出来る人間がこの世界に何人存在するのであろうか。少し古い話であるが、この FASB の基準書が肥大化している問題に対して、元 FASB 会長の Dennis R. Beresford 氏が雑誌 “Financial Executive” の中で「U.S. GAAP は、他のどの国よりも質と量の両側面において緻密である」<sup>15)</sup>と自負すると同時に FASB VIEWPOINTS の中で「U.S. GAAP は、とても緻密すぎて米国の国際的競争力を削ぎ落とす」<sup>16)</sup>と述べている。

細則主義によって法律や規則を設定した場合、  
 ルールの欠落状態を作らんとし規則が膨大化して  
 しまうことは避けられない欠点であると考え。ま  
 たいかに緻密な法律や規則であったとしても、情報  
 量が膨大になりすぎて、専門家では理解できない  
 ものになっていたとしたらそれも失格だと考える。  
 会計基準に関わらず法律や規則、基準といったもの  
 に原則主義での設定をしていくこと、原則主義から  
 如何に行動するべきなのかを判断できる人材育成と  
 いったものがこれからの社会では必要なのではない  
 かと考えている。

## 参考文献

(欧文)

International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standards*, London, International Accounting Standards Committee Foundation, 2010.

International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standards*, London, IFRS Foundation, 2011.

Dennis R. Beresford, "What's the FASB Doing about International Accounting Standards?", *Financial Executive*, June 1990.

Dennis R. Beresford, "Financial Reporting: Comparability and Competition", *FASB VIEWPOINTS*, November, 1990.

(和文)

安藤英義編『会計フレームワークと会計基準』中央経済社, 1996年。

高田橋範充『IFRSと包括利益の考え方』日本実業出版社, 2010年。

新日本有限責任監査法人 (Ernst & Young)『完全比較 国際会計基準と日本基準』LexisNexis, 2011年。

平松一夫・平瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社, 2004年。

平瀬義州・大鹿智基・奥村雅史・渡辺剛・他『財務報告の革新』中央経済社, 2011年。

1) 2011年8月27日の委員会ではロードマップを策定し、それを公表することが決定された。実際にロードマップが発行され公表されたのは、同年11月14日である。

2) IFRS 強制適用の実施は順次、段階的に進められる。  
 ・大規模早期提出企業 (株式時価総額 7 億ドル以上)  
 2014年12月15日以降に終了する会計年度から。

・早期提出企業 (株式時価総額 7,500 万ドル以上) 2015 年12月15日以降に終了する会計年度から。

・その他 (株式時価総額 7,500 万ドル未満) 2016年12 月15日以降に終了する会計年度から。

3) IASC によって設定された IAS は、IAS1「財務諸表の表示」から2003年に追加された IAS41「農業会計」までである。その後、廃止と改訂が繰り返されて現存するのは29項目である。

4) 平松一夫「資本市場のグローバル化と皆生基準のグローバル化」,『企業会計』(中央経済社), 第59巻第1号, 2007年, 22ページ。

5) わが国からは当時の大蔵省 (証券局) が普通会员 (Ordinary Member: 証券監督当局) として IOSCO に加盟した。現在は、金融庁 (金融企画局) が大蔵省からの普通会员を継承している。

6) 日本公認会計士協会「第2章 国際財務報告基準 (IFRS) への収斂の国際的動向01」URL: <http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ifrs/convergence/chapter02/index.html> 閲覧: 2011.12.20

7) IOSCO の専門委員会が受入れ可能とする包括的コア・スタンダードを完成させれば、専門委員会はすべてのグローバルな市場においてクロス・ボーダーの資金調達及び上場目的のために IAS の承認を勧告することが可能としていた。

8) この時点でコア・スタンダードとして承認されている基準は30である。

9) International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standards*, London, International Accounting Standards Committee Foundation, 2010, p. A5.

10) 2010年には、残されていた IASC 財団 (IASC Foundation) の名称から、本来予定されていた IFRS 財団 (IFRS Foundation) へと名称が変更された。同時に解釈指針委員会 (IFRIC) は、IFRS 解釈指針委員会 (IFRS Interpretations Committee) に、基準諮問委員会 (SAC) は、IFRS 諮問会議 (IFRS Advisory Council) へと名称変更された。しかし基準設定期間である IASB だけは、「利害関係者が指示している」という理由で IASB のまま残されている。

11) 高田橋範充『IFRSと包括利益の考え方』日本実業出版社, 2010年, 21-22ページ。

12) IASB, *op. cit.*, p. A332, para. 7.

13) *ibid.*, p. A332, para. 10.

14) *ibid.*, p. A332, para. 11.

15) Dennis R. Beresford, "What's the FASB Doing about International Accounting Standards?", *Financial Executive*, June 1990, p. 19.

16) Dennis R. Beresford, "Financial Reporting: Comparability and Competition", *FASB VIEWPOINTS*, November, 8, 1990, p. 2.